



You have downloaded a document from
RE-BUŚ
repository of the University of Silesia in Katowice

Title: Międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego w systemie kontroli finansów publicznych w Polsce

Author: Jadwiga Glumińska-Pawlic

Citation style: Glumińska-Pawlic Jadwiga. (2009). Międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego w systemie kontroli finansów publicznych w Polsce W: B. Mikołajczyk, J. Nowakowska-Małusecka (red.), "Prawo międzynarodowe, europejskie i krajowe - granice i wspólne obszary : księga jubileuszowa dedykowana Profesor Genowefie Grabowskiej" (s. 210-220). Katowice : Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego.



Uznanie autorstwa - Użycie niekomercyjne - Bez utworów zależnych Polska - Licencja ta zezwala na rozpowszechnianie, przedstawianie i wykonywanie utworu jedynie w celach niekomercyjnych oraz pod warunkiem zachowania go w oryginalnej postaci (nie tworzenia utworów zależnych).



UNIwersYTET ŚLĄSKI
W KATOWICACH



Biblioteka
Uniwersytetu Śląskiego



Ministerstwo Nauki
i Szkolnictwa Wyższego

Jadwiga Glumińska-Pawlic

Międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego w systemie kontroli finansów publicznych w Polsce

Członkostwo Polski w Unii Europejskiej wymaga zdyscyplinowania i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków unijnych oraz przeciwdziałania nadużyciom finansowym. Realizując strategiczny cel pełnego członkostwa, Polska zobowiązała się do podjęcia wymienionych działań, stąd też od kilkunastu lat dostosowujemy nasz system prawny do regulacji obowiązujących w Unii. Podkreślić należy, że uregulowanie rozwiązań prawnych kwestii wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego było przedmiotem negocjacji akcesyjnych i znalazło wyraz w Okresowym raporcie Komisji Europejskiej.

W grudniu 1999 r. Rada UE w znowelizowanej Decyzji z dn. 30 marca 1998 r. w sprawie zasad, priorytetów, celów i warunków zawartych dla członkostwa z Polską rozbudowała postanowienia dotyczące kontroli finansowej. Polska została zobligowana do wprowadzenia takich zmian w ustawie o finansach publicznych, aby zostały spełnione wymagania dotyczące kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek przeprowadzających audyt wewnętrzny oraz stosowania w tym zakresie powszechnie obowiązujących standardów międzynarodowych¹.

W planie działania, określonym w dokumencie Agenda 2000, Komisja Europejska zaleciła Polsce:

¹ *Publiczna wewnętrzna kontrola finansowa — efektem procesu integracji z UE oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych* (www.mf.gov.pl).

- opracowanie i wdrożenie systemu zarządzania finansowego i kontroli,
- wprowadzenie do administracji publicznej audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny i doradztwa dla gremiów kierowniczych,
- opracowanie metodologii wytyczania ścieżek audytu,
- stosowanie międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Wprowadzając przepisy o systemie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego do ustawy o finansach publicznych, stworzono od 2002 r. spójny system, którego celem było ustanowienie bardziej skutecznego mechanizmu stałego wzmacniania ochrony środków publicznych oraz zapewnienia ich oszczędnego i celowego wykorzystania. Audyt wewnętrzny powinien przyczyniać się do wdrożenia w jednostce skutecznych mechanizmów kontroli, w wyniku oceny ich skuteczności i efektywności, oraz do ich ciągłego doskonalenia przez identyfikowanie słabości kontroli w obszarze zarządzania jednostką. Efektem audytu wewnętrznego ma być usprawnienie procesów, za pomocą których prezentowane są cele i wartości, monitorowane osiąganie tych celów, przypisywanie odpowiedzialności za ich realizację i ochronę zasobów.

W ostatnich latach nowe państwa członkowskie UE przeorientowały swoje struktury kontroli wewnętrznej na rzecz nowoczesnego systemu audytu i kontroli, przyjmując jednak różne regulacje prawne, w tym także odrębne ustawy o audycie wewnętrznym (np.: Węgry, Litwa, Łotwa czy Słowacja). Natomiast w krajach, które już wcześniej należały do Unii, funkcjonują dwa modele systemu audytu i kontroli wewnętrznej. W systemie brytyjskim (tzw. model północny) ministerstwo skarbu opracowuje i przekazuje standardy, jednakże najistotniejszą rolę odgrywa tradycja i doświadczenie audytora, który nie powinien przywiązywać wagi do drobnych błędów i wykazywać zrozumienie dla problemów zgłaszanych przez pracowników audytowanych komórek, a przed sporządzeniem raportu omówić z nimi słabości systemu, najczęściej występujące nieprawidłowości i przejawy braku sprawności działania jednostki. Audytor powinien oddziaływać na usprawnienie pracy oraz korektę postaw pracowniczych, natomiast następnym etapem postępowania winno być dopiero oddziaływanie na urzędnika przez jego przełożonego². Z kolei w systemie francuskim (tzw. model południowy) wiodącą rolę odgrywa ministerstwo finansów, przeprowadzające kontrole za pomocą czterech inspekcji, bezpośrednio podlegających ministrowi. Kontrole mają charakter kompleksowy, a analizy dotyczą problemów występujących na terenie kilku jednostek organizacyjnych, natomiast propo-

² Konferencja Krajowej Szkoły Administracji Publicznej, marzec 2002 r. (www.ksap.gov.pl/oksapie/wydarzenia).

zycje rozwiązań nie noszą cech indywidualnych i nie są kierowane do konkretnych podmiotów³.

W Polsce instytucja audytu wewnętrznego wprowadzona została — jak już wcześniej wskazano — poczynając od dn. 1 stycznia 2002 r., kiedy to weszła w życie nowelizacja ustawy z dn. 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych⁴, zawierająca postanowienia dotyczące audytu. Wskazaną nowelizacją uregulowano w polskim systemie finansów publicznych cztery formy procedur kontrolnych: kontrolę finansową, kontrolę ze strony organu nadzorującego, audyt wewnętrzny oraz ocenę prowadzoną przez upoważnionych pracowników (audytorów). Audyt wewnętrzny zdefiniowany został jako ogół działań, w wyniku których kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Kryteria te zostały określone w *Standardach audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*⁵, a zgodnie z *Kartą audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*⁶, ogólnym celem przeprowadzania audytu było dostarczenie kierownikowi jednostki racjonalnego zapewnienia, że mechanizmy zarządzania i kontroli wewnętrznej funkcjonują prawidłowo.

Biorąc pod uwagę liczne cechy wspólne, zauważyć należy, że klasyczna instytucja audytu często utożsamiana jest z kontrolą wewnętrzną. Podkreślić jednak trzeba, że kontrola jest procesem inicjowanym przez kierowników jednostek w celu uzyskania rozsądnego zapewnienia dotyczącego realizacji celów zarządzania⁷. Natomiast audyt wewnętrzny to bez wątpienia wsparcie wewnętrznej kontroli finansowej, które daje kierownikowi wyraźniejszy obraz podległej mu jednostki oraz pewność co do zgodnego z prawem jej działania.

Z dniem 1 stycznia 2006 r. weszła w życie nowa ustawa z dn. 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych⁸, która w zasadzie utrzymała dotychczasowe rozwiązania dotyczące kontroli finansowej, natomiast w istotny sposób zmieniła przepisy o audycie wewnętrznym. Zgodnie z art. 48 tej ustawy, audytem wewnętrznym jest ogół działań obejmujących:

³ Por. L. Smolak: *Audyt w Unii Europejskiej*. „Gazeta Prawna” 2003, nr 963.

⁴ Ustawa z dn. 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. nr 102, poz. 1116).

⁵ Por. załącznik do komunikatu nr 2 Ministra Finansów z dn. 30 stycznia 2003 r. (Dz.Urz. MF nr 3, poz. 14).

⁶ Załącznik nr 2 do komunikatu Ministra Finansów z dn. 2 kwietnia 2003 r. (Dz.Urz. MF nr 5, poz. 32).

⁷ Szerzej: K. Czerwinski: *Podstawy audytu wewnętrznego*. Szczecin 2003, s. 159 i nast.

⁸ Ustawa z dn. 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104 ze zm.).

- 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;
- 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.

Sporządzona na potrzeby kierownika ocena jednostki dotyczyć ma w szczególności:

- 1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa (legalności) oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi;
- 2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli;
- 3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

Zarówno kontrola wewnętrzna, jak i audyt wewnętrzny prowadzone są zgodnie z pewnymi standardami. Są nimi upowszechnione przez Ministra Finansów jednolite zasady określające sposoby działania w ramach systemu kontroli i audytu. Ogłaszane standardy zgodne są z powszechnie uznanymi standardami kontroli wewnętrznej i audytu. Tworząc je, opierano się na standardach kontroli wewnętrznej opracowanych przez Komisję Europejską, a także wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym, przyjętych w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions — INTOSAI). Nawiązywanie do standardów europejskich podczas tworzenia regulacji krajowych ma na celu ujednolicanie działań w ramach systemu audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Audit wewnętrzny powinien przyczyniać się do wdrożenia w jednostce skutecznych mechanizmów kontroli, przez ocenę ich skuteczności i efektywności, oraz do ich ciągłego doskonalenia przez identyfikowanie słabości kontroli w obszarze zarządzania jednostką. Efektem audytu wewnętrznego ma być usprawnienie procesów, za pomocą których prezentowane są cele i wartości, monitorowane osiąganie tych celów, przypisywanie odpowiedzialności za ich realizację i ochronę zasobów.

Kryteria audytu zostały aktualnie zdefiniowane w *Standardach audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* stanowiących załącznik do Komunikatu nr 11 Ministra Finansów z dn. 26 czerwca 2006 r.⁹ Powołany załącznik zawiera Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, opracowane przez The Institute of

⁹ Dz.Urz. MF nr 7, poz. 56.

Internal Auditors jako standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Celem *Standardów*... jest:

- określenie podstawowych zasad właściwej praktyki audytu wewnętrznego,
- dostarczenie ramowych zasad wykonywania i upowszechniania szerokiego zakresu działań audytu wewnętrznego przysparzających organizacji wartości dodanej,
- stworzenie podstaw oceny działalności audytu wewnętrznego,
- troska o lepsze procesy i działania w organizacji.

Standardy... obejmują: standardy atrybutów, standardy działania oraz standardy wdrożenia. Standardy atrybutów określają cechy organizacji oraz osób wykonujących działania audytu wewnętrznego. Standardy działania opisują charakter działań audytu wewnętrznego oraz określają kryteria jakościowe służące ich ocenie. Standardy atrybutów oraz standardy działania dotyczą wszystkich usług audytu wewnętrznego, natomiast standardy wdrożenia odnoszą się do pewnych rodzajów zadań.

Ogólnym celem przeprowadzania audytu jest — zgodnie z *Kartą audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, stanowiącą załącznik nr 2 do Komunikatu nr 16/2006 Ministra Finansów z dn. 18 lipca 2006 r.¹⁰ — przysparzanie wartości i usprawnianie funkcjonowania jednostki. Audyt wewnętrzny, przez niezależną i obiektywną ocenę systemów zarządzania i kontroli funkcjonujących w jednostce, ma dostarczać kierownikowi jednostki racjonalne zapewnienie, że systemy te działają prawidłowo (czynności zapewniające), a przez czynności doradcze ma przyczyniać się do usprawniania funkcjonowania jednostki. Rola audytu wewnętrznego winna polegać na wykrywaniu i oszacowaniu potencjalnego ryzyka, mogącego się pojawiać w ramach działalności jednostki, oraz na badaniu i ocenianiu adekwatności, skuteczności i efektywności systemów kontroli wewnętrznej, mających na celu eliminowanie lub ograniczanie takiego ryzyka.

Celem audytu wewnętrznego jest ocena ryzyka działalności, ustalenie obszarów zagrożeń i ich charakteru oraz doradztwo. Audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności:

- badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych (audyt finansowy),
- ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem (audyt systemu),
- ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego (audyt działalności).

¹⁰ Dz.Urz. MF nr 9, poz. 70.

Audyt finansowy polega na przedstawieniu obrazu gospodarki finansowej na podstawie dokumentów księgowych i sprawozdawczych, a nie na badaniu faktycznego wykonania zadań, chociaż ocena, czy sporządzone sprawozdania rzetelnie oddają sposób wykonania planu finansowego, ma także istotne znaczenie. Audyt systemu natomiast to przeprowadzanie analizy i oceny środków kontroli w jednostce, a jego zadaniem jest ustalenie, czy wprowadzone w niej przez kierownika środki zapewniają wykonywanie operacji finansowych zgodnie z obowiązującymi przepisami, a wydatki dokonywane są w sposób rzetelny, celowy, oszczędny i efektywny, oraz czy środki kontroli są przestrzegane przez pracowników w toku realizacji zadań. Z kolei audyt działalności ma na celu wydanie oceny jakości zarządzania finansowego i polega na ustaleniu, czy podejmowane i wykonywane przez kierownictwo działania są zgodne z kryterium celowości i gospodarności oraz prowadzą do osiągnięcia założonego wyniku (celu) jednostki.

Audyt wewnętrzny w jednostce sektora finansów publicznych prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w tej jednostce. Audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który zapewnia mu organizacyjną odrębność wykonywania zadań określonych w ustawie. Stosunek pracy audytora podlega szczególnej ochronie: rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym, zatrudnionym m.in. w jednostkach podsektora samorządowego, które gromadzą znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych, nie może nastąpić bez zgody Ministra Finansów. Może on zażądać informacji i dokumentów dotyczących rozwiązania stosunku pracy z audytorem wewnętrznym w zakresie niezbędnym do wyrażenia zgody. Natomiast zmiana jego warunków pracy może nastąpić dopiero po zasięgnięciu opinii Ministra Finansów.

Zgodnie z art. 58 ustawy o finansach publicznych, audytorem wewnętrznym może zostać osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) — strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego;
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 4) ma wyższe wykształcenie;
- 5) oraz ma następujące kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu wewnętrznego:

- a) certyfikaty: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control SelfAssessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA), lub
- b) ukończyła aplikację kontrolerską i złożyła egzamin kontrolerski z wynikiem pozytywnym przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Prezesa Najwyższej Izby Kontroli bądź
- c) złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora kontroli skarbowej, lub
- d) ma uprawnienia biegłego rewidenta.

Zgodnie z *Kartą audytu wewnętrznego...*, stanowiącą załącznik do powołanego już Komunikatu Ministra Finansów z dn. 18 lipca 2006 r., audytor wewnętrzny:

- 1) jest uprawniony do przeprowadzania audytu wewnętrznego we wszystkich obszarach działalności jednostki;
- 2) ma zagwarantowane prawo dostępu do wszelkich dokumentów i materiałów, do wszystkich pracowników oraz wszelkich innych źródeł informacji potrzebnych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej;
- 3) ma zagwarantowane prawo dostępu do pomieszczeń jednostki z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej;
- 4) ma prawo żądać od kierowników i pracowników komórek organizacyjnych informacji oraz wyjaśnień w celu zapewnienia właściwego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego;
- 5) może z własnej inicjatywy składać wnioski, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki;
- 6) nie jest odpowiedzialny za procesy zarządzania ryzykiem i procesy kontroli wewnętrznej w jednostce, ale dzięki ustaleniom i zaleceniom poczynionym w wyniku przeprowadzenia audytu wewnętrznego wspomagając kierownika jednostki we właściwej realizacji tych procesów;
- 7) nie jest odpowiedzialny za wykrywanie przestępstw, ale powinien mieć wiedzę pozwalającą mu zidentyfikować znamiona przestępstwa;
- 8) nie może przyjmować takich zadań lub uprawnień, które wchodzą w zakres zarządzania jednostką;
- 9) w zakresie wykonywania swych zadań współpracuje z audytorami zewnętrznymi, a także z kontrolerami Najwyższej Izby Kontroli.

Audytor wewnętrzny ma obowiązek postępować zgodnie z przepisami prawa, *Standardami audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* i *Kodeksem etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* oraz uznaną praktyką audytu wewnętrznego.

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy — zgodnie z art. 49 ustawy o finansach publicznych — imiennie określonych w tym przepisie państwowych jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych. Audyt wewnętrzny prowadzi się również w innych niż wymienione jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli jednostki te gromadzą znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych, tj. takich, które nie mogą być niższe niż 0,001% produktu krajowego brutto. Ustawodawca uznał, iż w jednostkach tych wykonywana systemowo kontrola funkcjonalna, z uwagi na wielkość gromadzonych i wydatkowanych środków, nie może być dostatecznie efektywna. Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dn. 24 czerwca 2006 r. w sprawie określenia kwot, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych¹¹, obowiązek ten obejmuje te jednostki, w których łączna kwota środków publicznych gromadzonych w ciągu roku kalendarzowego albo łączna kwota wydatków i rozchodów środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, kwoty przychodów oraz wydatków środków publicznych przekroczą 40 mln zł. Jednostki te są zobowiązane do rozpoczęcia audytu wewnętrznego przed upływem trzeciego kwartału roku następującego po roku, w którym doszło do przekroczenia tej kwoty.

Odpowiedzialność za kontrolę finansową i audyt wewnętrzny ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych i to on organizuje na swoje potrzeby komórkę audytu wewnętrznego. Decyzja o jej liczebności powinna wynikać z rozmiarów prowadzonej gospodarki finansowej, struktury organizacyjnej urzędu, a w jednostkach samorządu terytorialnego także winna być uzależniona od liczby i rodzajów jednostek organizacyjnych działających w jej ramach. Nie bez znaczenia są też koszty wprowadzenia i utrzymania komórki audytu. W komórce audytu wewnętrznego mogą być zatrudnieni audytorzy i inne osoby, a jej działalność koordynuje audytor wewnętrzny wyznaczony przez kierownika jednostki. Ustawodawca nie określił jednak zakresu jego obowiązków i odpowiedzialności¹². Audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który go powołuje, oraz zapewnia mu organizacyjną odrębność wykonywania zadań określonych w ustawie. Ustalony dla audytora zakres obowiązków nie może przewidywać takich uprawnień i zadań, które wchodzą w zakres zarządzania jednostką, a zatem są objęte przedmiotem audytu, gdyż ma za zadanie obiektywnie i niezależnie ocenić funkcjonowanie jednostki. Audytor wewnętrzny odpowiada przed kierownikiem za dostarczane informacje, a także przygotowuje i do-

¹¹ Dz.U. nr 112, poz. 763.

¹² Por. *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*. Red. E. Ruśkowi, J.M. Salachna. Gdańsk 2007, s. 211 i nast.

starcza analizy, oceny, porady, informacje i wnioski, sporządzając sprawozdanie przekazywane kierownikowi jednostki oraz kierownikowi komórki, w której audyt został przeprowadzony. Niezależnie od tego audytor wewnętrzny przedstawia kierownikowi do końca marca każdego roku sprawozdanie z wykonania rocznego planu audytu.

Audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu, który przygotowuje audytor wewnętrzny — w porozumieniu z kierownikiem jednostki — do końca października każdego roku na rok następny. Plan audytu zawiera w szczególności:

- analizę obszarów ryzyka w zakresie gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi,
- tematy audytu wewnętrznego,
- proponowany harmonogram realizacji audytu wewnętrznego,
- planowane obszary, które powinny zostać objęte audytem w kolejnych latach.

Audytor wewnętrzny dokonuje analizy obszarów ryzyka w zakresie działania jednostki, biorąc pod uwagę zwłaszcza jej cele i zadania, przepisy prawne, które jej dotyczą, wyniki wcześniej przeprowadzonego audytu lub kontroli oraz rezultaty wcześniej dokonywanej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli (w tym kontroli finansowej), a także wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka mające wpływ na realizację jej celów. Audytor może brać również pod uwagę: liczbę, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych, możliwość dysponowania przez jednostkę środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (ze szczególnym uwzględnieniem wymogów dawcy), liczbę i kwalifikacje pracowników, a także ich uwagi, działania jednostki, które mogą wpływać na opinię publiczną, a ponadto sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z wykonania budżetu. Proces analizy obszarów ryzyka powinien być udokumentowany.

Przygotowując plan audytu wewnętrznego, audytor ustala kolejność poddania obszarów ryzyka audytowi, biorąc pod uwagę stopień ich ważności. Powinien także uwzględniać czynniki organizacyjne, a zwłaszcza czas niezbędny do przeprowadzenia tzw. zadania audytowego i czynności organizacyjnych oraz czas przeznaczony na szkolenie osób zatrudnionych na stanowiskach związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego. Istotną kwestią są również dostępne zasoby ludzkie i rzeczowe, koszty przeprowadzenia audytu wewnętrznego oraz rezerwa czasowa na nieprzewidziane działania. Wzór planu audytu wewnętrznego został określony w załączniku nr 1 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 24 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego¹³,

¹³ Dz.U. nr 112, poz. 765.

natomiast wymogi formalne dotyczące sprawozdania z jego wykonania zostały zawarte w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dn. 24 czerwca 2006 r. w sprawie trybu sporządzania oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu audytu wewnętrznego¹⁴. Podkreślić należy, iż w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny może być przeprowadzony poza planem, na wniosek kierownika jednostki, w której audytor wewnętrzny jest zatrudniony, lub z jego własnej inicjatywy w uzgodnieniu z kierownikiem tej jednostki. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy pojawią się uzasadnione sygnały o nieprawidłowościach w niektórych obszarach czy jednostkach.

Zauważyć trzeba, że ustawa o finansach publicznych zaledwie po kilku miesiącach obowiązywania doczekała się istotnej nowelizacji¹⁵. Co prawda od początku wprowadzenia w Polsce instytucji audytu organem administracji rządowej właściwym w sprawach koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych był Minister Finansów, jednakże obowiązki te wykonywał przy pomocy Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego, którym mogła być osoba mająca kwalifikacje audytora wewnętrznego. Zatem można było twierdzić, iż koordynacją audytu wewnętrznego z upoważnienia Ministra Finansów zajmowała się kompetentna osoba mająca wiedzę z wymaganego zakresu. Z dniem 1 stycznia 2007 r. zniesiono ten organ, a w strukturze ministerstwa wyodrębniono Biuro Kontroli i Audytu¹⁶. Natomiast w odniesieniu do jednostek podsektora samorządowego kompetencje Ministra w sprawach koordynacji audytu wewnętrznego sprawują odpowiednio: wójt (burmistrz, prezydent), starosta lub marszałek województwa, z wyłączeniem wyrażania zgody na rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym. Z kolei w zakresie środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) pewne zadania Ministra Finansów związane ze zlecaniem przeprowadzenia audytu wewnętrznego (za zgodą kierownika jednostki) oraz weryfikacji i oceny prawidłowości audytu wykonuje Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Stanowi to konsekwencję powierzenia temu organowi uprawnień w zakresie certyfikacji i wydawania deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej.

Do zadań koordynatora kontroli finansowej i audytu wewnętrznego należą m.in. określanie i upowszechnianie standardów audytu wewnętrznego,

¹⁴ Dz.U. nr 112, poz. 764 z późn. zm.

¹⁵ Ustawa z dn. 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 249, poz. 1832).

¹⁶ Zob. Zarządzenie nr 135 Prezesa Rady Ministrów z dn. 25 sierpnia 2006 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów (MP nr 58, poz. 621).

zgodnie ze standardami powszechnie uznawanymi, współpraca z zagranicznymi instytucjami zajmującymi się audytem wewnętrznym, uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i analizowanie niezbędnych informacji oraz podejmowanie działań w celu poprawy funkcjonowania audytu wewnętrznego czy wreszcie weryfikacja i ocena prawidłowości wykonywania audytu wewnętrznego. Trudno jednak nie podzielać obaw co do jakości wykonywania wymienionych obowiązków w jednostkach podsektora samorządowego, biorąc pod uwagę brak przygotowania merytorycznego ogromnej większości osób, którym je powierzono. Wątpliwości może także budzić pozostawienie przez ustawodawcę otwartego katalogu środków koordynujących, co może prowadzić do podejmowania działań, które tylko w subiektywnej ocenie organów koordynujących będą tej koordynacji służyć.